

CAPITOLO XI LA FATTURAZIONE ELETTRONICA E I CORRISPETTIVI TELEMATICI

AA.VV.¹

La legge di bilancio 2021 introduce alcune significative modifiche in tema di “esterometro”, pur se di non immediata applicabilità e rinnova il divieto di emissione delle fatture elettroniche per le prestazioni sanitarie B2C. Sono previste, inoltre, disposizioni che dovrebbero consentire di fornire documenti IVA precompilati con un soddisfacente grado di dettaglio. Tra le altre novità, si segnalano le modifiche al regime sanzionatorio relativo alla trasmissione telematica dei corrispettivi giornalieri.

1 PREMESSA

Il presente capitolo analizza le seguenti novità, contenute nella legge di bilancio 2021 (L. 30.12.2020 n. 178), in materia di fatturazione elettronica e di memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei corrispettivi.

Le principali novità riguardano:

- le modifiche ai termini di registrazione delle fatture attive, per i soggetti passivi IVA con liquidazioni trimestrali;
- la proroga, per l’anno 2021, del divieto di fatturazione elettronica via Sistema di Interscambio per le prestazioni B2C aventi carattere sanitario;
- le nuove disposizioni in merito alla predisposizione delle bozze di documenti IVA precompilati (registri, liquidazioni periodiche e dichiarazione annuale) a decorrere dalle operazioni effettuate nel 2021;
- le modifiche alla disciplina del c.d. “esterometro”, a decorrere dall’1.1.2022;
- la solidarietà del cedente/prestatore nel pagamento dell’imposta di bollo sulle e-fatture, in caso di emissione del documento da parte di terzi;

¹ Luca Bilancini, Alfio Cissello, Corinna Cosentino, Emanuele Greco e Simonetta La Grutta.

- il regime sanzionatorio relativo alla trasmissione telematica dei corrispettivi giornalieri.

2 NUOVI TERMINI DI REGISTRAZIONE DELLE FATTURE ATTIVE

L'art. 1 co. 1102 della L. 30.12.2020 n. 178 modifica i termini di registrazione delle fatture attive per i soggetti passivi IVA che, su opzione, ai sensi dell'art. 7 del DPR 542/99, effettuano le liquidazioni periodiche su base trimestrale.

Con l'intento di allineare i termini di registrazione delle fatture attive *ex art. 23 del DPR 633/72* ai termini di liquidazione, per i predetti soggetti passivi, la legge di bilancio 2021 consente l'annotazione entro la fine del mese successivo al trimestre di effettuazione delle operazioni (e con riferimento allo stesso mese di effettuazione delle operazioni)².

Si rammenta che la facoltà di effettuare le liquidazioni periodiche IVA con periodicità trimestrale *ex art. 7 del DPR 542/99* è consentita ai soli soggetti passivi che nell'anno solare precedente abbiano realizzato un volume d'affari non superiore a:

- 400.000,00 euro, per gli esercenti arti o professioni e per le imprese aventi ad oggetto prestazioni di servizi;
- 700.000,00 euro, per le imprese aventi ad oggetto attività diverse dalle prestazioni di servizi.

3 DIVIETO DI FATTURAZIONE ELETTRONICA PER LE PRESTAZIONI SANITARIE

Non essendo ancora state individuate modalità specifiche per l'emissione delle fatture elettroniche tramite Sistema di Interscambio da parte dei soggetti che effettuano prestazioni sanitarie nei confronti delle persone fisiche, come già accaduto in passato (v. art. 15 co. 1 del DL 124/2019), l'art. 1 co. 1105 della L. 30.12.2020 n. 178 dispone che anche per l'anno 2021 sia fatto divieto di emissione di e-fattura mediante SdI da parte dei soggetti tenuti all'invio dei dati al Sistema tessera sanitaria con riferimento alle fatture i cui dati devono essere inviati a quest'ultimo (art. 10-*bis* del DL 119/2018).

Per effetto dell'esplicito richiamo operato dall'art. 9-*bis* del DL 135/2018 all'art. 10-*bis* del DL 119/2018, tale divieto deve intendersi esteso anche ai soggetti che, pur non essendo tenuti all'invio dei dati al Sistema TS, effettuano prestazioni sanitarie nei confronti delle persone fisiche.

Il divieto di emissione di fatture in formato XML si è reso necessario in conseguenza dei rilievi sollevati dal Garante per la protezione dei dati personali³

² Resta fermo il termine della registrazione entro il mese successivo a quello di emissione, per le fatture relative ad operazioni "triangolari" ai sensi dell'art. 21 co. 4 lett. b) del DPR 633/72 (cfr. Tosoni G.P. "Più tempo ai trimestrali per registrare fatture emesse", *Il Sole - 24 Ore*, 17.11.2020, p. 27).

³ Cfr. provv. Garante per la protezione dei dati personali 20.12.2018 n. 511.

il quale sottolineava, tra l'altro, come l'integrale memorizzazione dei dati contenuti nelle fatture elettroniche risultasse manifestamente sproporzionata *"rispetto all'obiettivo di interesse pubblico, pur legittimo, perseguito"*. L'Autorità faceva altresì rilevare come le *"maggiori criticità rilevate in ordine all'obbligo di fatturazione elettronica, si riscontrano in relazione alle fatture relative a prestazioni sanitarie o emesse da esercenti la professione forense, poiché comportano il trattamento di dati sulla salute e relativi a condanne penali e reati, di regola non direttamente rilevante a fini fiscali, ma connesso alle descrizioni delle cessioni di beni e prestazioni di servizi oggetto di fatturazione"*⁴.

Restano, quindi, tuttora ferme le questioni correlate al rispetto delle disposizioni del regolamento UE 27.4.2016 n. 679 e, in modo particolare, dell'art. 9 di tale regolamento, che vieta il trattamento di dati relativi alla salute⁵.

La disposizione novellata sancisce che il documento deve essere emesso in formato cartaceo in tutti i casi in cui i dati contenuti nelle fatture si riferiscano a prestazioni *"da inviare"* al Sistema TS, indipendentemente dalla circostanza che detto invio sia poi avvenuto⁶.

Come accennato, in virtù di quanto disposto dall'art. 9-bis co. 2 del DL 135/2018, le disposizioni originariamente previste per i soli soggetti obbligati all'invio al Sistema TS (iscritti all'Albo dei Medici Chirurghi e degli Odontoiatri, farmacie pubbliche e private, aziende sanitarie locali e aziende ospedaliere, istituti di ricovero, parafarmacie, iscritti agli Albi professionali degli psicologi, infermieri, ostetriche/i, tecnici sanitari di radiologia medica, ecc.)⁷ sono state estese ai *"soggetti che non sono tenuti all'invio dei dati al Sistema tessera sanitaria,*

⁴ Il Garante per la protezione dei dati personali ha ribadito detti rilievi nel proprio parere 9.7.2020 n. 133, nel quale, valutando lo schema di provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, volto ad aggiornare le regole sulla fatturazione elettronica di cui al provv. 89757/2018, al fine di attuare le disposizioni previste dall'art. 14 del DL 124/2019 in tema di memorizzazione integrale dei file delle fatture, ribadisce come esso continui a violare le disposizioni del reg. UE 679/2016 relativo alla protezione dei dati personali. Lo schema di provvedimento prevede, infatti, la memorizzazione anche dei dati relativi a natura, qualità e quantità dei beni e servizi oggetto delle operazioni, ossia di dati inseriti in fattura non soltanto a fini fiscali, ma spesso anche per finalità di garanzia, assicurative e commerciali, che afferiscono ai rapporti intercorrenti tra le parti. A parere del Garante, la memorizzazione indistinta dei dati presenti nei file XML trasmessi sul Sistema di Interscambio risulterebbe sproporzionata in uno Stato democratico per quantità e qualità delle informazioni oggetto di trattamento, rispetto al perseguimento del legittimo obiettivo di interesse pubblico di contrasto all'evasione fiscale.

⁵ Si veda, al proposito, Bilancini L. *"Nel 2021 ancora cartacee le fatture per prestazioni sanitarie"*, *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 19.11.2020.

⁶ Si vedano, al proposito, Bilancini L., Greco E. *"Niente fattura elettronica per i dati da inviare al Sistema TS"*, *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 10.1.2019.

⁷ Si veda la successiva tabella riepilogativa, nel presente paragrafo.

con riferimento alle fatture relative alle prestazioni sanitarie effettuate nei confronti delle persone fisiche”⁸.

Il divieto di fatturazione in formato elettronico riguarda esclusivamente le prestazioni sanitarie effettuate nei confronti di persone fisiche (B2C). Tuttavia, anche per quanto concerne l’ambito delle prestazioni sanitarie effettuate nei confronti di soggetti passivi diversi dalle persone fisiche (B2B), pur in presenza dell’obbligo di fatturazione elettronica mediante Sistema di Interscambio (salve diverse specifiche eccezioni applicabili al prestatore), non risulta necessario fornire indicazioni relative ai pazienti cui le prestazioni si riferiscono. Pur sottolineando come l’art. 21 co. 2 lett. g) del DPR 633/72 richieda esplicitamente che nella fattura debbano essere riportati i dati relativi alla “*natura, qualità e quantità dei beni e dei servizi formanti oggetto dell’operazione*”, non è richiesta, per quanto attiene le prestazioni sanitarie, “l’identificazione espressa ed analitica del paziente (con codice fiscale, nome, cognome, ecc.)”⁹.

L’Agenzia delle Entrate¹⁰ ha, al proposito, sottolineato che il rispetto della normativa sulla tutela dei dati personali porta a ritenere che in caso di prestazioni sanitarie rese nei confronti di persone fisiche, ma imputate a soggetti passivi diversi che se ne fanno carico (B2B), i nominativi dei pazienti non vanno inseriti nella fattura, che deve comunque obbligatoriamente essere emessa in formato elettronico mediante SdI (salve le eccezioni di natura soggettiva riguardanti l’emittente).

Si rammenta, inoltre, che l’Agenzia delle Entrate ha ulteriormente chiarito che, per le già descritte motivazioni di tutela dei dati sensibili, le prestazioni sanitarie nei confronti di persone fisiche (residenti e non residenti nel territorio dello Stato) non devono essere incluse neppure tra i dati del c.d. “*esterometro*” (art. 1 co. 3-*bis* del DLgs. 127/2015)¹¹.

Soggetti tenuti all’invio dei dati al Sistema tessera sanitaria

Anno di decorrenza	Soggetto
2015	• Iscritti all’Albo dei Medici Chirurghi e degli Odontoiatri • Farmacie pubbliche e private • Aziende sanitarie locali (ASL) • Aziende ospedaliere • Istituti di ricovero e cura a carattere scientifico (IRCCS) • Policlinici universitari

⁸ Si veda anche la FAQ Agenzia delle Entrate 26.2.2019 n. 59.

⁹ Si veda anche la FAQ Agenzia delle Entrate 19.7.2019 n. 73.

¹⁰ Si vedano la FAQ 19.7.2019 n. 73 e la risposta a interpello Agenzia delle Entrate 24.7.2019 n. 307.

¹¹ Cfr. risposta a interpello Agenzia delle Entrate 1.8.2019 n. 327.

Anno di decorrenza	Soggetto
<i>segue</i>	• Presidi di specialistica ambulatoriale • Strutture per l'erogazione delle prestazioni di assistenza protesica e di assistenza integrativa • Altri presidi e strutture accreditati per l'erogazione dei servizi sanitari
2016	• "Parafarmacie" • Iscritti agli Albi professionali degli psicologi, infermieri, ostetriche/i, tecnici sanitari di radiologia medica e veterinari • Esercenti l'arte sanitaria ausiliaria di ottico
2019	• Iscritti agli Albi delle professioni sanitarie di: tecnico sanitario di laboratorio biomedico; tecnico audiometrista; tecnico audioprotesista; tecnico ortopedico; dietista; tecnico di neurofisiopatologia; tecnico di fisiopatologia cardiocircolatoria e perfusione cardiovascolare; igienista dentale; fisioterapista; logopedista; podologo; ortottista e assistente di oftalmologia; terapeuta della neuro e psicomotricità dell'età evolutiva; tecnico della riabilitazione psichiatrica; terapeuta occupazionale, educatore professionale; tecnico della prevenzione nell'ambiente e nei luoghi di lavoro; assistente sanitario, biologo • Strutture sanitarie militari

Si segnala che, con DM 19.10.2020, sono state modificate le informazioni da trasmettere al Sistema TS in relazione alle spese sanitarie e veterinarie. Il decreto ha previsto che, grazie alla suddetta trasmissione, vengano assolti anche gli obblighi di invio dei dati delle fatture relative alle prestazioni sanitarie che non possono essere oggetto di fatturazione elettronica.

Come sottolineato nella Relazione illustrativa al Ddl. di bilancio 2021, il Sistema Tessera Sanitaria metterà a disposizione dell'Agenzia delle Entrate i dati fiscali delle fatture ricevute dagli operatori sanitari (emesse in relazione a prestazioni sanitarie), ad eccezione della descrizione dell'operazione e del codice fiscale del cliente.

4 NOVITÀ IN TEMA DI PREDISPOSIZIONE DELLE BOZZE DELLA DICHIARAZIONE ANNUALE IVA

L'introduzione dell'obbligo generalizzato di emissione della fattura in formato elettronico, dell'obbligo di comunicazione dei dati relativi alle operazioni transfrontaliere¹² e dell'obbligo di trasmissione telematica dei corrispettivi¹³ consentirà all'Agenzia delle Entrate di mettere a disposizione di tutti i soggetti passivi IVA residenti e stabiliti in Italia, in un'apposita area riservata del sito

¹² Cfr. art. 1 co. 3-bis del DLgs. 127/2015.

¹³ Si veda il successivo § 7.

Internet dell'Agenzia stessa, a partire delle operazioni relative al 2021¹⁴, le bozze relative ai seguenti documenti (art. 4 del DLgs. 127/2015):

- registro delle fatture emesse (art. 23 del DPR 633/72);
- registro degli acquisti (art. 25 del DPR 633/72);
- liquidazioni periodiche IVA;
- dichiarazione annuale IVA.

Il programma di assistenza *on line*, rivolto, nella sua prima stesura, a "specifiche categorie di soggetti passivi IVA di minori dimensioni"¹⁵, è stato successivamente ampliato, essendone stata prevista la destinazione alla generalità degli operatori¹⁶ a partire dalle operazioni effettuate dall'1.1.2020¹⁷.

In considerazione dell'avvio graduale dell'obbligo di fatturazione elettronica e di memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi giornalieri, l'art. 16 del DL 26.10.2019 n. 124, aveva, poi, previsto che le bozze dei registri e delle liquidazioni periodiche venissero predisposte dall'Amministrazione finanziaria "a partire dalle operazioni IVA effettuate dal 1° luglio 2020". La dichiarazione annuale IVA, invece, sarebbe stata proposta agli operatori con riferimento alle operazioni effettuate dall'1.1.2021, posto che solo a partire da tale data si sarebbero potute ottenere le informazioni relative all'intera annualità.

¹⁴ L'art. 4 del DLgs. 5.8.2015 n. 127 è stato novellato dall'art. 16 del DL 26.10.2019 n. 124, che prevedeva l'avvio dei programmi di assistenza *on line* a decorrere dalle operazioni IVA effettuate dall'1.7.2020. Successivamente, con art. 142 co. 1 lett. a) del DL 19.5.2020 n. 34, è stato disposto lo slittamento della procedura con riferimento alle operazioni effettuate dall'1.1.2021.

¹⁵ Si veda l'art. 4 del DLgs. 127/2015, nella sua stesura originaria.

¹⁶ Occorre sottolineare che Assonime, con circ. 9.11.2020 n. 27, ha anticipato la pubblicazione di un provvedimento dell'Agenzia delle Entrate, con il quale sarebbe previsto l'avvio del programma di assistenza *on line* per il biennio 2021-2022, per i soli soggetti passivi IVA che adottano la liquidazione periodica IVA trimestrale. L'Associazione fra le società italiane per azioni ha, infatti, affermato che: "dall'inizio del prossimo anno, i dati derivanti dalla trasmissione telematica dei corrispettivi, unitamente a quelli provenienti dalle fatture elettroniche e dalle comunicazioni delle operazioni transfrontaliere, saranno utilizzati dall'Agenzia delle entrate, in via sperimentale, per mettere a disposizione dei soggetti passivi d'imposta – in apposita area riservata del sito internet dell'Agenzia stessa – le bozze dei registri di cui agli art. 23 e 25 del d.p.r. n. 633, della comunicazione delle liquidazioni periodiche (c.d. LIPE), e della dichiarazione annuale, in attuazione dell'art. 4 del decreto legislativo n. 127 del 2015. Tale progetto riguarderà, per il biennio 2021-2022, i soggetti che effettuano la liquidazione trimestrale dell'imposta su opzione, con esclusione di quelli che applicano regimi speciali o operano in particolari settori di attività, e sarà successivamente esteso ad altri soggetti". Si veda al proposito anche Cosentino C. "Sui corrispettivi telematici aspetti ancora poco chiari", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 11.11.2020.

¹⁷ Le modifiche sono state introdotte dall'art. 15 co. 1-bis del DL 23.10.2018 n. 119.

La situazione di emergenza legata alla diffusione del COVID-19 ha condotto a un ulteriore slittamento dei programmi di assistenza *on line* dell'Agenzia delle Entrate stabilendo che anche le bozze dei registri IVA e delle comunicazioni delle liquidazioni periodiche vengano compilate prendendo a riferimento le operazioni effettuate dall'1.1.2021¹⁸.

Il differimento si è reso necessario, *in primis* per il fatto che le nuove specifiche tecniche per la predisposizione della fattura elettronica mediante SdI (approvate con provv. Agenzia delle Entrate 99922/2020 e aggiornate con il successivo provv. 166579/2020), hanno potuto essere utilizzate, facoltativamente, solo a decorrere dall'1.10.2020, mentre sono divenute obbligatorie dall'1.1.2021. Si rendeva, dunque, indispensabile la previsione di un maggior termine che consentisse alle aziende produttrici di *software* di potere procedere a un adeguamento dei programmi.

In secondo luogo, l'adozione obbligatoria dei registratori telematici o della procedura *web* per la predisposizione del documento commerciale *on line* è stata prorogata all'1.1.2021 per i soggetti il cui volume d'affari non era superiore a 400.000,00 euro nel 2018¹⁹. Sino al 31.12.2020, quindi, tali soggetti hanno potuto trasmettere i corrispettivi entro il mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione.

Per quanto sopra premesso, solo con riferimento alle operazioni effettuate nel 2021, l'Agenzia delle Entrate sarebbe stata in grado di ottenere tempestivamente i dati necessari per la predisposizione dei documenti precompilati.

L'art. 1 co. 1106 della L. 30.12.2020 n. 178 modifica ulteriormente l'art. 4 del DLgs. 5.8.2015 n. 127, stabilendo che, al fine della predisposizione dei documenti precompilati da parte dell'Amministrazione finanziaria, vengano utilizzati anche i dati di natura fiscale presenti nel sistema dell'Anagrafe tributaria, oltre a quelli contenuti nelle fatture elettroniche inviate mediante SdI e nell'esterometro e a quelli comunicati mediante la trasmissione dei corrispettivi.

Viene inoltre stabilito che gli operatori IVA che intendono avvalersi di intermediari per la consultazione dei documenti precompilati devono conferire a questi ultimi la delega che consente di usufruire dei servizi della fatturazione elettronica.

Nuove specifiche tecniche e precompilata IVA

Il nuovo tracciato della fattura elettronica contiene una serie di elementi utili alla predisposizione, in maniera più puntuale, di registri e liquidazioni periodiche precompilate da parte dell'Agenzia delle Entrate. Basti pensare alla migliore descrizione dell'operazione, che può essere ottenuta grazie ai nuovi codici natu-

¹⁸ L'art. 4 del DLgs. 5.8.2015 n. 127 è stato novellato dall'art. 142 co. 1 lett. a) del DL 19.5.2020 n. 34.

¹⁹ Art. 142 co. 1 lett. a) del DL 19.5.2020 n. 34.

CAP. XI - LA FATTURAZIONE ELETTRONICA E I CORRISPETTIVI TELEMATICI

ra. È il caso, a titolo meramente esemplificativo, delle diverse tipologie di “reverse charge” o di non imponibilità definite da codifiche estremamente dettagliate.

L'introduzione di nuovi codici “TipoDocumento”, consente, fra l'altro, all'Amministrazione finanziaria di avere contezza delle autofatture da splafonamento, delle autofatture per estrazione da deposito IVA, delle cessioni di beni ammortizzabili o di passaggi interni e, infine, delle fatture per autoconsumo o per cessioni gratuite senza rivalsa.

Quanto ai codici “Natura”, oltre a evidenziare le differenti tipologie di inversione contabile, essi consentiranno un'analitica ricostruzione delle diverse operazioni non imponibili.

Si riportano, di seguito, alcune esemplificazioni della corrispondenza fra le nuove codifiche e i quadri VE e VJ della dichiarazione annuale IVA²⁰.

Quadro VE

Sez. 4 - Altre operazioni		Operazioni che concorrono alla formazione del plafond		1	,00
		Esportazioni			
		Cessioni intracomunitarie			
VE30	2	,00	3	,00	
		Cessioni verso San Marino			
		Operazioni assimilate			
	4	,00	5	,00	
VE31	Operazioni non imponibili a seguito di dichiarazione di intento				,00
VE32	Altre operazioni non imponibili				,00
VE33	Operazioni esenti (art. 10)				,00
VE34	Operazioni non soggette all'imposta ai sensi degli articoli da 7 a 7-septies				,00
		Operazioni con applicazione del reverse charge		1	,00
		Cessioni di rottami e altri materiali di recupero			
		Cessioni di oro e argento puro			
	2	,00	3	,00	
VE35	Subappalto nel settore edile		Cessioni di fabbricati		
	4	,00	5	,00	
		Cessioni di telefoni cellulari			
		Cessioni di prodotti elettronici			
	6	,00	7	,00	
		Prestazioni comparto edile e settori connessi			
		Operazioni settore energetico			
	8	,00	9	,00	
VE36	Operazioni non soggette all'imposta effettuate nei confronti dei terremotati				,00
		Operazioni effettuate nell'anno ma con imposta esigibile in anni successivi		1	,00
VE37	art. 32-bis, decreto-legge n. 83/2012				
	2				
				,00	
VE38	Operazioni effettuate nei confronti dei soggetti di cui all' art. 17-ter				,00
VE39 (meno)	Operazioni effettuate in anni precedenti ma con imposta esigibile nel 2019				,00
VE40 (meno)	Cessioni di beni ammortizzabili e passaggi interni				,00
Sez. 5 - Volume d'affari		VE50 VOLUME D'AFFARI (somma dei righe VE24, da VE30 a VE38 meno VE39 e VE40)			,00

Quadro VE - Codici e-fattura - Tabella esemplificativa

Tipologia operazione	Riferimento normativo	Codice Natura/ TipoDocumento	Rigo modello IVA 2020
Cessioni all'esportazione (incluse le operazioni c.d. “triangolari”)	Art. 8 co. 1 lett. a) e b) del DPR 633/72	N3.1	VE30 campo 2

²⁰ Si fa, in questa sede, riferimento, al modello IVA 2020 per il 2019. Il modello IVA 2021, disponibile solo in bozza alla data di chiusura in redazione, presenta peraltro una struttura sostanzialmente analoga.

CAP. XI - LA FATTURAZIONE ELETTRONICA E I CORRISPETTIVI TELEMATICI

Tipologia operazione	Riferimento normativo	Codice Natura/ TipoDocumento	Rigo modello IVA 2020
Cessione con trasporto o spedizione fuori del territorio dell'UE entro 180 giorni dalla consegna, a cura del cessionario o per suo conto, effettuate, secondo modalità stabilite con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, nei confronti delle Amministrazioni Pubbliche e dei soggetti della cooperazione allo sviluppo iscritti nell'elenco di cui all'art. 26 co. 3 della L. 11.8.2014 n. 125, in attuazione di finalità umanitarie, comprese quelle dirette a realizzare programmi di cooperazione allo sviluppo	Art. 8 co. 1 lett. b-bis) del DPR 633/72	N3.1	VE30 campo 2
Cessioni di beni estratti da un deposito IVA con trasporto o spedizione fuori del territorio della Comunità europea	Art. 50-bis co. 4 lett. g) del DL 331/93	N3.1	VE30 campo 2
Cessioni intracomunitarie (cessioni di beni a titolo oneroso trasportati o spediti nel territorio di altro Stato membro, ecc.)	Art. 41 del DL 331/93	N3.2	VE30 campo 3
Cessione di beni effettuate nei confronti di cessionari, se i beni sono trasportati o spediti in altro Stato membro a cura o a nome del cedente anche per incarico dei propri cessionari	Art. 58 del DL 331/93	N3.2	VE30 campo 3
Cessioni intracomunitarie di beni estratti da un deposito IVA con spedizione in un altro Stato membro della Comunità europea, salvo che si tratti di cessioni intracomunitarie soggette ad imposta nel territorio dello Stato	Art. 50-bis co. 4 lett. f) del DL 331/93	N3.2	VE30 campo. 3
Operazioni con la Repubblica di San Marino	Art. 71 del DPR 633/72	N3.3	VE30 campo 4

CAP. XI - LA FATTURAZIONE ELETTRONICA E I CORRISPETTIVI TELEMATICI

Tipologia operazione	Riferimento normativo	Codice Natura/ TipoDocumento	Rigo modello IVA 2020
Operazioni assimilate alle esportazioni (cessioni di navi adibite alla navigazione in alto mare, cessioni di aeromobili e satelliti ad organi dello Stato, ecc.)	Art. 8-bis) del DPR 633/72	N3.4	VE30 campo 5
Servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali (trasporti di persone eseguiti in parte nel territorio dello Stato e in parte in territorio estero in dipendenza di un unico contratto, trasporti relativi a beni in esportazione, noleggi e locazioni di navi, ecc.)	Art. 9 del DPR 633/72	N3.4	VE30 campo 5
Cessioni di beni e prestazione di servizi effettuate nei confronti delle sedi e dei rappresentanti diplomatici e consolari, nei confronti dei comandi militari degli Stati membri, ecc.	Art. 72 del DPR 633/72	N3.4	VE30 campo 5
Cessioni, anche tramite commissionari, di beni diversi dai fabbricati e dalle aree edificabili, e prestazioni di servizi rese a soggetti che, avendo effettuato cessioni all'esportazione od operazioni intracomunitarie, si avvalgono della facoltà di acquistare, anche tramite commissionari, o importare beni e servizi senza pagamento dell'imposta (dietro presentazione di dichiarazione di intento)	Art. 8 co. 1 lett. c) e co. 2 del DPR 633/72	N3.5	VE31
Cessione di beni eseguite mediante introduzione in un deposito IVA	Art. 50 co. 4 lett. c) del DL 331/93	N3.6	VE32
Cessioni di beni e prestazioni di servizi aventi ad oggetto beni custoditi in un deposito IVA	Art. 50 co. 4 lett. e) del DL 331/93	N3.6	VE32
Trasferimenti di beni da un deposito IVA all'altro	Art. 50 co. 4 lett. i) del L. 331/93	N3.6	VE32

CAP. XI - LA FATTURAZIONE ELETTRONICA E I CORRISPETTIVI TELEMATICI

Tipologia operazione	Riferimento normativo	Codice Natura/ TipoDocumento	Rigo modello IVA 2020
Prestazioni di servizi rese fuori dall'UE da agenzie di viaggio e turismo (DM 30.3.99 n. 340)	Art. 74-ter del DPR 633/72	N3.6	VE32
Cessione di rottami, cascami e avanzi di metalli ferrosi e dei relativi lavori, di carta da macero, stracci, ecc.	Art. 74 co. 8 del DPR 633/72	N6.1	VE35 campo 2
Cessioni imponibili di oro da investimento, cessioni di oro e semilavorati di purezza pari o superiore a 325 mm	Art. 17 co. 5 del DPR 633/72	N6.2	VE35 campo 3
Prestazione di servizi resi nel settore edile da subappaltatori nei confronti di imprese che svolgono attività di costruzione o ristrutturazione di immobili o nei confronti dell'appaltatore principale o di altro subappaltatore	Art. 17 co. 6 lett. a) del DPR 633/72	N6.3	VE35 campo 4
Cessioni di fabbricati o di porzioni di fabbricato per le quali il cedente abbia manifestato in atto l'opzione per l'imposizione (art. 10 co. 1 n. 8-bis e 8-ter del DPR 633/72)	Art. 17 co. 6 lett. a-bis) del DPR 633/72	N6.4	VE35 campo 5
Cessioni di apparecchiature terminali per il servizio pubblico radiomobile terrestre di comunicazioni soggette alla tassa sulle concessioni governative	Art. 17 co. 6 lett. b) del DPR 633/72	N6.5	VE35 campo 6
Cessioni di console da gioco, tablet PC e laptop, nonché cessioni di dispositivi a circuito integrato, quali microprocessori e unità centrali di elaborazione, effettuate prima della loro installazione in prodotti destinati al consumatore finale	Art. 17 co. 6 lett. c) del DPR 633/72	N6.6	VE35 campo 7
Servizi di pulizia, demolizione, installazione di impianti e completamento relativi ad edifici	Art. 17 co. 6 lett. a-ter) del DPR 633/72	N6.7	VE35 campo 8

CAP. XI - LA FATTURAZIONE ELETTRONICA E I CORRISPETTIVI TELEMATICI

Tipologia operazione	Riferimento normativo	Codice Natura/ TipoDocumento	Rigo modello IVA 2020
Trasferimenti di quote di emissioni di gas a effetto serra	Art. 17 co. 6 lett. d-bis) del DPR 633/72	N6.8	VE35 campo 9
Trasferimenti di altre unità che possono essere utilizzate dai gestori per conformarsi alla direttiva 2003/87/CE e di certificati relativi al gas e all'energia elettrica	Art. 17 co. 6 lett. d-ter) del DPR 633/72	N6.8	VE35 campo 9
Cessione di beni ammortizzabili	-	TD26	VE40
Passaggi interni	Art. 36 del DPR 633/72	TD26	VE40

Quadro VJ

QUADRO VJ DETERMINAZIONE DELL'IMPOSTA RELATIVA A PARTICOLARI TIPOLOGIE DI OPERAZIONI		1	IMPONIBILE	2	IMPOSTA
VJ1	Acquisti di beni provenienti dallo Stato Città del Vaticano e dalla Repubblica di San Marino – art. 71, comma 2 – (inclusi acquisti di oro industriale, argento puro e beni di cui all'art. 74, commi 7 e 8)		,00		,00
VJ2	Estrazione di beni da depositi IVA (art. 50-bis, comma 6, d.l. n. 331/1993)		,00		,00
VJ3	Acquisti di beni e servizi da soggetti non residenti ai sensi dell'art. 17, comma 2		,00		,00
VJ4	Operazioni di cui all'art. 74, comma 1, lett. e)		,00		,00
VJ5	Provvigioni corrisposte dalle agenzie di viaggio ai loro intermediari (art. 74-ter, comma 8)		,00		,00
VJ6	Acquisti all'interno di beni di cui all'art. 74, commi 7 e 8		,00		,00
VJ7	Acquisti all'interno di oro industriale e argento puro (art. 17, comma 5)		,00		,00
VJ8	Acquisti di oro da investimento imponibile per opzione (art. 17, comma 5)		,00		,00
VJ9	Acquisti intracomunitari di beni (inclusi acquisti di oro industriale, argento puro e beni di cui all'art. 74, commi 7 e 8)		,00		,00
VJ10	Importazioni di beni di cui all'art. 74, commi 7 e 8 senza pagamento dell'IVA in dogana (art. 70, comma 6)		,00		,00
VJ11	Importazioni di oro industriale e argento puro senza pagamento dell'IVA in dogana (art. 70, comma 5)		,00		,00
VJ12	Acquisti di servizi resi da subappaltatori nel settore edile (art. 17, comma 6, lett. a)		,00		,00
VJ13	Acquisti di fabbricati (art. 17, comma 6, lett. a-bis)		,00		,00
VJ14	Acquisti di telefoni cellulari (art. 17, comma 6, lett. b)		,00		,00
VJ15	Acquisti di prodotti elettronici (art. 17, comma 6, lett. c)		,00		,00
VJ16	Acquisti di servizi del comparto edile e settori connessi (art. 17, comma 6, lett. a-ter)		,00		,00
VJ17	Acquisti di beni e servizi del settore energetico (art. 17, comma 6, lett. d-bis, d-ter e d-quater)		,00		,00
VJ18	Acquisti dei soggetti di cui all'art. 17-ter		,00		,00
VJ19	TOTALE IMPOSTA (somma dei righi da VJ1 a VJ18)				,00

Quadro VJ - Codici e-fattura - Tabella esemplificativa

Tipologia operazione	Riferimento normativo	Codice TipoDocumento	Rigo modello IVA 2020
Acquisto di beni da Repubblica di San Marino	Art. 71 del DPR 633/72	TD19	VJ1

CAP. XI - LA FATTURAZIONE ELETTRONICA E I CORRISPETTIVI TELEMATICI

Tipologia operazione	Riferimento normativo	Codice TipoDocumento	Rigo modello IVA 2020
Estrazione di beni da deposito IVA	Art. 50 co. 6 del DL 331/93	TD22	VJ2
Acquisti di beni da non residenti	Art. 17 co. 2 del DPR 633/72	TD17	VJ3
Acquisto di servizi da non residenti	Art. 17 co. 2 del DPR 633/72	TD17	VJ3
Acquisti di oro da investimento, cessioni di oro e semilavorati di purezza pari o superiore a 325 mm	Art. 17 co. 5 del DPR 633/72	TD16	VJ7 - in caso di acquisti di oro industriale e di argento puro VJ8 - in caso di acquisto di oro da investimento imponibile per opzione
Acquisti di servizi resi nel settore edile da subappaltatori nei confronti di imprese che svolgono attività di costruzione o ristrutturazione di immobili o nei confronti dell'appaltatore principale o di altro subappaltatore	Art. 17 co. 6 lett. a) del DPR 633/72	TD16	VJ12
Acquisto di fabbricati o di porzioni di fabbricato per le quali il cedente abbia manifestato in atto l'opzione per l'imposizione (art. 10 co. 1 n. 8-bis e 8-ter del DPR 633/72)	Art. 17 co. 6 lett. a-bis) del DPR 633/72	TD16	VJ13
Cessioni di apparecchiature terminali per il servizio pubblico radiomobile terrestre di comunicazioni soggette alla tassa sulle concessioni governative	Art. 17 co. 6 lett. b) del DPR 633/72	TD16	VJ14

CAP. XI - LA FATTURAZIONE ELETTRONICA E I CORRISPETTIVI TELEMATICI

Tipologia operazione	Riferimento normativo	Codice TipoDocumento	Rigo modello IVA 2020
Cessioni di <i>console da gioco, tablet PC e laptop</i> , nonché cessioni di dispositivi a circuito integrato, quali microprocessori e unità centrali di elaborazione, effettuate prima della loro installazione in prodotti destinati al consumatore finale	Art. 17 co. 6 lett. c) del DPR 633/72	TD16	VJ15
Acquisto di servizi di pulizia, demolizione, installazione di impianti e completamento relativi ad edifici	Art. 17 co. 6 lett. a-ter) del DPR 633/72	TD16	VJ16
Trasferimenti di quote di emissioni di gas a effetto serra	Art. 17 co. 6 lett. d-bis) del DPR 633/72	TD16	VJ17
Trasferimenti di altre unità che possono essere utilizzate dai gestori per conformarsi alla direttiva 2003/87/CE e di certificati relativi al gas e all'energia elettrica	Art. 17 co. 6 lett. d-ter) del DPR 633/72	TD16	VJ17
Cessioni di gas e di energia elettrica a un soggetto passivo-rivenditore ai sensi dell'art. 7-bis co. 3 lett. a) del DPR 633/72	Art. 17 co. 6 lett. d-quater) del DPR 633/72	TD16	VJ17
Acquisti di beni intra-UE	Artt. 46 e 47 del DL 331/93	TD18	VJ9

Come si è potuto constatare dalle tabelle esemplificative sopra riportate, l'introduzione delle nuove specifiche tecniche permette all'Agenzia delle Entrate di redigere le bozze di dichiarazione annuale IVA (così come quelle dei registri e delle liquidazioni periodiche) con un soddisfacente grado di dettaglio.

Va, tuttavia, sottolineato come in molte circostanze sarà comunque compito del soggetto passivo procedere alla rettifica o integrazione delle stesse. Si pensi, ad esempio, alle informazioni relative alla parziale detraibilità dei beni e servizi acquistati, che non sono, al momento, ricavabili dai dati del file XML²¹.

²¹ Si vedano sul punto i chiarimenti resi dall'Agenzia delle Entrate in occasione di Telefisco 2020.

5 MODIFICHE ALLA DISCIPLINA DEL C.D. “ESTEROMETRO”

L'art. 1 co. 1103 della L. 30.12.2020 n. 178 prevede una revisione della comunicazione dei dati delle operazioni transfrontaliere di cui all'art. 1 co. 3-*bis* del DLgs. 127/2015 (c.d. “esterometro”)²², a decorrere dalle operazioni effettuate dall'1.1.2022. Restano ferme le modalità e i termini di effettuazione della comunicazione per le operazioni effettuate nel 2021.

La comunicazione dei dati delle operazioni transfrontaliere dovrà essere effettuata, in via obbligatoria, mediante il Sistema di Interscambio, adottando il formato XML, vale a dire il formato utilizzato per l'emissione delle fatture elettroniche²³. La trasmissione avverrà secondo le specifiche tecniche approvate con provv. Agenzia delle Entrate 30.4.2020 n. 89757, successivamente modificate con provv. Agenzia delle Entrate 28.2.2020 n. 99922 e 20.4.2020 n. 166579.

In dettaglio, la legge di bilancio 2021 stabilisce che, per le operazioni effettuate dall'1.1.2022:

- i dati relativi alle operazioni svolte nei confronti di soggetti non stabiliti nel territorio dello Stato devono essere trasmessi telematicamente entro i termini di emissione delle fatture o dei documenti che ne certificano i corrispettivi;
- i dati relativi alle operazioni ricevute da soggetti non stabiliti nel territorio dello Stato sono trasmessi telematicamente entro il quindicesimo giorno del mese successivo a quello di ricevimento del documento che comprova l'operazione o di effettuazione dell'operazione.

L'allineamento delle tempistiche di trasmissione dei dati delle operazioni con l'estero con i termini di emissione delle fatture è un elemento determinante per la precompilazione dei registri IVA e della dichiarazione annuale da parte dell'Agenzia delle Entrate (art. 4 del DLgs. 127/2015)²⁴.

Secondo la Relazione Ddl. di bilancio 2021, la disciplina prevista dall'1.1.2022 consentirebbe di *“eliminare l'obbligo di trasmissione dei medesimi dati mediante la specifica comunicazione telematica delle operazioni transfrontaliere”*. A ben vedere, tuttavia, sembra più corretto parlare di una diversa modalità di effettuazione dell'adempimento, vincolato all'emissione di documenti in for-

²² A norma dell'art. 1 co. 3-*bis* del DLgs. 127/2015, per le fatture emesse a partire dall'1.1.2019, i soggetti passivi IVA residenti o stabiliti nel territorio dello Stato sono tenuti a comunicare periodicamente all'Agenzia delle Entrate i dati relativi alle operazioni effettuate nei confronti di soggetti non stabiliti in Italia, nonché i dati delle operazioni ricevute da soggetti non stabiliti in Italia. La comunicazione è effettuata su base trimestrale entro l'ultimo giorno del mese successivo al trimestre di riferimento.

²³ Trattasi del formato strutturato XML (*eXtensible Markup Language*) di cui all'Allegato A del DM 55/2013.

²⁴ Si veda il precedente § 4.

mato XML trasmessi via Sistema di Interscambio, sia per le operazioni attive che per quelle passive²⁵.

5.1 NUOVI CODICI OPERAZIONE DALL'1.1.2021

Le modifiche alla disciplina del c.d. "esterometro" sono anticipate dall'obbligo, a decorrere dall'1.1.2021, di adottare le nuove codifiche per individuare le operazioni senza applicazione dell'IVA²⁶.

Codice obbligatorio dall'1.1.2021	Natura dell'operazione
N1	Escluse ex art. 15 del DPR 633/72
N2	Non soggette
N2.1	Non soggette a IVA ai sensi degli artt. 7 - 7-septies del DPR 633/72
N2.2	Non soggette - Altri casi
N3	Non imponibili
N3.1	Non imponibili - Esportazioni
N3.2	Non imponibili - Cessioni intracomunitarie
N3.3	Non imponibili - Cessioni verso San Marino
N3.4	Non imponibili - Operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione
N3.5	Non imponibili - A seguito di dichiarazioni di intento
N3.6	Non imponibili - Altre operazioni che non concorrono alla formazione del <i>plafond</i>
N4	Esenti
N5	Regime del margine - IVA non esposta in fattura
N6	Inversione contabile (per le operazioni in <i>reverse charge</i> ovvero nei casi di autofatturazione per acquisti extra-UE di servizi ovvero per importazioni di beni nei soli casi previsti)

²⁵ Peraltro, un'integrale sostituzione del c.d. "esterometro" con un obbligo di emissione di fattura elettronica non sarebbe neppure consentito, se si rammenta la decisione Consiglio UE 593/2018, con la quale lo Stato italiano è autorizzato (sino al 31.12.2021) "ad accettare come fatture documenti o messaggi solo in formato elettronico se sono emessi da soggetti passivi stabiliti sul territorio italiano" (si veda Bilancini L., Greco E. "Esterometro con il formato «fattura elettronica» dal 2022", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 23.11.2020).

²⁶ Il provv. Agenzia delle Entrate 28.2.2020 n. 99922, modificato con provv. 20.4.2020 n. 166579, ha approvato le nuove specifiche tecniche (si veda Bilancini L. "Da oggi possibile l'integrazione elettronica della fattura", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 1.10.2020).

Codice obbligatorio dall'1.1.2021	Natura dell'operazione
N6.1	Inversione contabile - Cessione di rottami e altri materiali di recupero
N6.2	Inversione contabile - Cessione di oro e argento puro
N6.3	Inversione contabile - Subappalto nel settore edile
N6.4	Inversione contabile - Cessione di fabbricati
N6.5	Inversione contabile - Cessione di telefoni cellulari
N6.6	Inversione contabile - Cessione di prodotti elettronici
N6.7	Inversione contabile - Prestazioni comparto edile e settori connessi
N6.8	Inversione contabile - Operazioni settore energetico
N6.9	Inversione contabile - Altri casi
N7	IVA assolta in altro Stato UE (vendite a distanza ex art. 40 co. 3 e 4 del DL 331/93)

È, peraltro, da osservare che, per le sole fatture emesse, già attualmente la comunicazione può essere effettuata trasmettendo al Sistema di Interscambio la fattura in formato XML e compilando il campo "CodiceDestinatario" con il codice convenzionale "XXXXXXX"²⁷.

5.2 REGIME SANZIONATORIO DALL'1.1.2022

L'art. 1 co. 1104 della L. 30.12.2020 n. 178 modifica, inoltre, il regime sanzionatorio per le violazioni connesse alla comunicazione in esame, anche in questo caso con riferimento alle operazioni effettuate dall'1.1.2022.

L'art. 11 co. 2-*quater* del DLgs. 471/97 è novellato, prevedendo l'applicazione di una sanzione amministrativa pari a 2,00 euro, per ciascuna fattura non trasmessa correttamente o non trasmessa tempestivamente, e modificando, in particolare, il limite massimo.

Il nuovo importo massimo della sanzione è pari a 400,00 euro su base mensile, riducibili alla metà (entro il nuovo limite massimo di 200,00 euro per ciascun mese), se la trasmissione dei dati è effettuata entro i 15 giorni successivi ai termini previsti, a decorrere dall'1.1.2022 dal modificato art. 1 co. 3-*bis* del DLgs. 127/2015.

6 MODIFICHE ALLA DISCIPLINA DELL'IMPOSTA DI BOLLO SULLE FATTURE ELETTRONICHE

La legge di bilancio 2021 introduce un regime di solidarietà per l'imposta di bollo sulle fatture elettroniche emesse da un terzo per conto del cedente/

²⁷ Cfr. provv. Agenzia delle Entrate 30.4.2018 n. 89757 (§ 9.4).

prestatore. Con il DM 4.12.2020 sono, inoltre, apportate modifiche ai termini per il versamento del tributo e vengono definite le modalità di integrazione dell'imposta da parte dell'Agenzia delle Entrate.

6.1 SOLIDARIETÀ DEL CEDENTE E PRESTATORE IN CASO DI EMISSIONE DA PARTE DI TERZI

Il soggetto passivo che effettua la cessione del bene o la prestazione di servizi, ai sensi di quanto disposto dall'art. 21 co. 1 del DPR 633/72, è tenuto ad emettere fattura o ad assicurare, sotto la sua responsabilità, che la stessa fattura sia emessa, per suo conto, dal cessionario, dal committente o da un terzo.

L'art. 1 co. 1108 della L. 30.12.2020 n. 178, dispone che per le fatture elettroniche trasmesse mediante Sistema di Interscambio è obbligato, in solido²⁸, al pagamento dell'imposta di bollo, il cedente o il prestatore, anche nell'ipotesi in cui il documento sia emesso per suo conto da un soggetto terzo.

La disposizione in tema di solidarietà nel versamento dell'imposta di bollo si aggiunge ad altre significative novità che entreranno in vigore dal prossimo anno.

6.2 TERMINI DI VERSAMENTO - NOVITÀ DEL DM 4.12.2020

Il Ministero dell'Economia e delle Finanze, con DM 4.12.2020, pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale* 19.12.2020 n. 314, ha disposto il differimento dei termini ordinari per il versamento dell'imposta di bollo sulle fatture elettroniche.

Le nuove disposizioni si applicano alle e-fatture emesse dall'1.1.2021.

L'art. 1 del decreto riscrive l'art. 6 co. 2 del DM 17.6.2014, stabilendo che il pagamento dell'importo dovuto, relativo alle fatture elettroniche emesse nel primo, terzo e quarto trimestre solare, deve essere effettuato entro l'ultimo giorno del secondo mese successivo. Il versamento dell'imposta dovuta sulle e-fatture relative al secondo trimestre solare deve, invece, essere eseguito entro l'ultimo giorno del terzo mese successivo.

Periodo di riferimento	Nuovi termini di versamento (a decorrere dal 2021)
I trimestre	31 maggio
II trimestre	30 settembre
III trimestre	30 novembre
IV trimestre	28 febbraio anno successivo

Nel novellato art. 6 co. 2 del DM 17.6.2014 sono state, inoltre, sostanzialmente trasfuse le disposizioni di semplificazione che interessano i soggetti passivi tenuti al versamento di importi minimi, che erano state introdotte

²⁸ La norma richiama esplicitamente la nozione di solidarietà in tema di imposta di bollo di cui all'art. 22 del DPR 642/72.

dall'art. 17 del DL 26.10.2019, n. 124²⁹. Il pagamento dell'imposta di bollo può, quindi, essere effettuato, senza applicazione di interessi e sanzioni:

- per il primo trimestre, nei termini previsti per il versamento dell'imposta relativa al secondo trimestre solare dell'anno di riferimento, qualora l'ammontare dell'imposta da versare per le e-fatture emesse nel primo trimestre solare dell'anno non superi 250,00 euro;
- per il primo e secondo trimestre, nei termini previsti per il versamento dell'imposta relativa al terzo trimestre solare dell'anno di riferimento, nel caso in cui l'ammontare dell'imposta da versare per le e-fatture emesse nel primo e secondo trimestre solare dell'anno non superi, complessivamente, 250,00 euro.

Volendo fornire un quadro di sintesi della semplificazione, prendendo a riferimento l'anno 2021, potrebbero verificarsi le seguenti situazioni:

- il versamento dell'imposta di bollo dovuta sulle fatture elettroniche emesse nel primo trimestre dovrà essere effettuato entro il 31 maggio, qualora l'importo dovuto sia superiore a 250,00 euro;
- il debitore potrà invece attendere il 30 settembre, scadenza relativa al secondo trimestre, qualora il tributo dovuto per il primo trimestre non superi il valore di 250,00 euro; se, al 30 giugno, l'ammontare complessivo dell'imposta di bollo dovuta per i primi due trimestri non oltrepassa ancora la soglia di 250,00 euro, il soggetto passivo potrà ulteriormente differire il versamento entro la scadenza relativa al terzo trimestre (30 novembre);
- qualora, infine, l'importo dovuto per i mesi di gennaio, febbraio e marzo sia inferiore a 250,00 euro, ma la somma degli importi complessivamente dovuti per il primo e secondo trimestre sia superiore a 250,00 euro, i versamenti dovranno essere effettuati entro il 30 settembre.

6.3 PROCEDURE DI INTEGRAZIONE DELL'IMPOSTA

Con riferimento alle fatture elettroniche inviate al Sistema di Interscambio dall'1.1.2021, l'Agenzia delle Entrate, sulla base dei dati in proprio possesso, procede, per ciascun trimestre solare, all'integrazione delle fatture *“che non riportano l'evidenza dell'imposta di bollo, ma per le quali l'imposta risulta dovuta”*³⁰.

L'informazione viene messa a disposizione del cedente o prestatore o dell'intermediario delegato, con modalità telematiche, entro il giorno 15 del primo mese successivo al trimestre.

²⁹ L'art. 17 del DL 26.10.2019, n. 124 consentiva agevolazioni sul pagamento dell'imposta di bollo relativa alle fatture elettroniche emesse nei primi due trimestri dell'anno, qualora l'importo dovuto fosse “inferiore a” 250,00 euro; l'attuale disposizione prevede, invece, che il beneficio spetti con riferimento a un ammontare che “non superi” detta soglia.

³⁰ Si veda l'art. 6 co. 2 del DM 17.6.2014, così come novellato dall'art. 1 del DM 4.12.2020, con il quale sono state adottate le disposizioni attuative dell'art. 12-*novies* del DL 30.4.2019 n. 34.

Quest'ultimo, a sua volta, laddove ritenga che, relativamente a una o più fatture integrate dall'Agenzia, non risultino i presupposti per il versamento dell'imposta di bollo, potrà procedere alla variazione dei dati comunicati entro l'ultimo giorno del primo mese successivo. Anche in questo caso è previsto uno specifico differimento per quanto concerne il secondo trimestre solare, posto che il soggetto passivo potrà effettuare la variazione dei dati comunicati entro il 10 settembre dell'anno di riferimento.

Inoltre, qualora i dati contenuti nelle fatture elettroniche inviate mediante Sistema di Interscambio non siano sufficienti a consentire all'Amministrazione finanziaria l'integrazione delle stesse, quest'ultima potrà comunque avvalersi delle procedure di verifica dell'imposta di bollo previste dal DPR 642/72.

Le integrazioni eseguite dall'Amministrazione finanziaria si ritengono confermate in assenza di comunicazioni da parte del debitore.

L'Agenzia delle Entrate renderà, quindi, noto al cedente/prestatore o all'intermediario delegato, l'ammontare del tributo complessivamente dovuto, calcolato sulla base delle fatture trasmesse dal soggetto passivo, nonché delle integrazioni proposte "come eventualmente variate dal contribuente"³¹. Detta informazione verrà resa nota:

- entro il giorno 15 del secondo mese successivo con riferimento alle fatture emesse nel primo, terzo e quarto trimestre,
- entro il 20 settembre dell'anno di riferimento per le e-fatture inviate nel secondo trimestre³².

Periodo di riferimento	Termine integrazione e-fatture (Agenzia delle Entrate)	Termine variazione dati (Debitore)	Termine comunicazione importo definitivo (Agenzia delle Entrate)	Termine per il versamento (Debitore)
I trimestre	15 aprile	30 aprile	15 maggio	31 maggio
II trimestre	15 luglio	10 settembre	20 settembre	30 settembre
III trimestre	15 ottobre	31 ottobre	15 novembre	30 novembre
IV trimestre	15 gennaio anno successivo	31 gennaio anno successivo	15 febbraio anno successivo	28 febbraio anno successivo

6.4 PROCEDURE DI RECUPERO DELL'IMPOSTA

In caso di ritardato, omesso o insufficiente versamento, l'Amministrazione

³¹ Nuovo art. 6 del DM 17.6.2014, così come modificato dall'art. 1 del DM 4.12.2020.

³² Le modalità tecniche per porre in essere le procedure di integrazione, così come quelle telematiche per la messa a disposizione, consultazione e variazione dei dati da parte del soggetto passivo verranno stabilite grazie a un provvedimento dell'Agenzia delle Entrate.

finanziaria provvederà a comunicare al soggetto passivo, attraverso modalità telematiche, l'ammontare³³:

- dell'imposta;
- della sanzione amministrativa dovuta ai sensi dell'art. 13 co. 1 del DLgs. 471/97, ridotta ad un terzo;
- degli interessi dovuti fino all'ultimo giorno del mese antecedente a quello dell'elaborazione della comunicazione.

Qualora il soggetto passivo non provveda al pagamento delle somme dovute – in tutto o in parte – entro 30 giorni dalla ricezione della suddetta comunicazione *“ovvero entro trenta giorni dal ricevimento della comunicazione definitiva delle somme rideterminate a seguito dei chiarimenti forniti dallo stesso contribuente in merito ai pagamenti dovuti”*³⁴, il competente ufficio dell'Agenzia delle Entrate procederà all'iscrizione a ruolo a titolo definitivo.

Con la risposta all'istanza di consulenza giuridica 10.12.2020 n. 14, la stessa Agenzia delle Entrate, ha fornito alcuni chiarimenti in ordine alle misure sanzionatorie e all'eventuale applicabilità dell'istituto del ravvedimento.

Confermando le precisazioni contenute nella precedente circ. 14.4.2015 n. 16, l'Amministrazione finanziaria, chiarisce che nel caso di assolvimento del tributo mediante le modalità di cui all'art. 6 del DM 17.6.2014 (per le fatture elettroniche trasmesse attraverso il SdI), l'omesso o insufficiente versamento viene punito applicando l'art. 13 del DLgs. 471/97, con una sanzione amministrativa modulata secondo il momento in cui è rimossa la tardività, ovvero pari:

- a un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo (1%), se il versamento è eseguito entro 15 giorni dalla scadenza del termine;
- al 15%, se il versamento è eseguito entro 90 giorni dalla scadenza;
- al 30%, se il versamento è eseguito oltre 90 giorni dalla scadenza.

Tale sanzione può essere oggetto di ravvedimento operoso secondo le disposizioni di cui all'art. 13 del DLgs. 472/97.

Come sottolineato poc'anzi, l'art. 12-*novies* del DL 34/2019, prima, e l'art. 2 del DM 4.12.2020, poi, dispongono, con riferimento alle fatture trasmesse mediante SdI a decorrere dall'1.1.2021, che l'Agenzia delle Entrate, in caso di ritardo, omesso o insufficiente versamento, comunichi al soggetto passivo l'ammontare della sanzione di cui al citato art. 13 del DLgs. 471/97, come sopra modulata (1%, 15% o 30% a seconda dei casi), ridotta a un terzo. La riduzione si applica soltanto qualora la definizione avvenga entro 30 giorni dalla comunicazione.

Occorre tuttavia sottolineare che la suddetta comunicazione, attraverso la quale l'Amministrazione finanziaria constata la violazione e comunica l'im-

³³ Art. 3 del DM 4.12.2020. La disposizione era altresì contenuta nell'art. 12-*novies* del DL 30.4.2019, così come modificato dall'art. 17 co. 1 lett. a) del DL 26.10.2019 n. 124.

³⁴ Art. 3 del DM 4.12.2020.

posta, inibisce il ricorso all'istituto del ravvedimento operoso di cui all'art. 13 del DLgs. 472/97.

7 NOVITÀ IN MATERIA DI CORRISPETTIVI TELEMATICI

L'art. 1 co. 1109 della L. 30.12.2020 n. 178 introduce alcune novità nella disciplina dei c.d. "corrispettivi telematici" di cui all'art. 2 del DLgs. 127/2015.

In base a quest'ultima disposizione, i soggetti passivi IVA che esercitano attività di commercio al minuto o attività assimilate *ex art. 22 del DPR 633/72* sono obbligati alla memorizzazione elettronica e alla trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi giornalieri.

La legge di bilancio 2021:

- specifica il termine entro il quale tali soggetti devono memorizzare i corrispettivi e consegnare, a richiesta del cliente, i relativi documenti di certificazione;
- differisce di 6 mesi il termine entro il quale i medesimi soggetti possono memorizzare e inviare i dati mediante sistemi evoluti di incasso;
- modifica in modo rilevante il relativo regime sanzionatorio.

Le nuove disposizioni si applicano a partire dall'1.1.2021.

A partire dalla medesima data, peraltro, i suddetti obblighi di memorizzazione elettronica e di trasmissione telematica dei corrispettivi operano "a regime", non essendo più valide le semplificazioni previste nel periodo di prima applicazione³⁵.

7.1 TERMINE PER LA MEMORIZZAZIONE DEI CORRISPETTIVI E LA CONSEGNA DEI DOCUMENTI

L'art. 1 co. 1109 lett. a) della L. 30.12.2020 n. 178 specifica che:

³⁵ Nello specifico, l'applicazione "a regime" degli obblighi di cui all'art. 2 co. 1 del DLgs. 127/2015 implica che i commercianti al minuto e i soggetti assimilati, indipendentemente dall'entità del volume d'affari realizzato, non possano più rilevare e certificare i corrispettivi mediante i vecchi registratori di cassa o mediante ricevute fiscali e inviare i dati mensilmente tramite i servizi *web* dell'Agenzia delle Entrate. Infatti, ai sensi dell'art. 2 co. 6-ter del DLgs. 127/2015 (modificato dall'art. 140 del DL 34/2020) tale disciplina transitoria poteva applicarsi soltanto fino al 31.12.2019 per i soggetti con volume d'affari 2018 superiore a 400.000,00 euro e fino al 31.12.2020 per i soggetti con volume d'affari 2018 non superiore alla suddetta soglia.

A partire dall'1.1.2021, la generalità dei commercianti al minuto è tenuta a memorizzare e a trasmettere i dati dei corrispettivi mediante gli specifici strumenti individuati dall'Agenzia delle Entrate (in particolare, mediante i registratori telematici o la procedura *web* "Documento commerciale *on line*"), rispettando il termine di invio dei dati di cui al medesimo art. 2 co. 6-ter del DLgs. 127/2015, ossia entro 12 giorni dall'effettuazione dell'operazione. Sono fatte salve le ipotesi di esonero di cui al DM 10.5.2019.

- la memorizzazione elettronica dei dati dei corrispettivi di cui all'art. 2 co. 1 e 2 del DLgs. 127/2015,
- la consegna, a richiesta del cliente, dei documenti di cui all'art. 2 co. 5 secondo e terzo periodo del DLgs. 127/2015 (fattura o documento commerciale)³⁶

devono avvenire non oltre il momento di ultimazione dell'operazione.

La nuova disposizione viene inserita all'interno del co. 5 dell'art. 2 del DLgs. 127/2015.

Ambito soggettivo di applicazione

Si sottolinea che il termine fissato per la memorizzazione elettronica dei corrispettivi riguarda:

- sia gli esercenti che memorizzano i corrispettivi mediante i registratori telematici o la procedura *web* "Documento commerciale *on line*" (art. 2 co. 1 del DLgs. 127/2015);
- sia gli esercenti che effettuano cessioni di beni o prestazioni di servizi mediante distributori automatici (art. 2 co. 2 del DLgs. 127/2015).

Momento di ultimazione dell'operazione

La legge di bilancio 2021 individua, come termine per la memorizzazione dei corrispettivi e per la consegna, su richiesta del cliente, dei documenti certificativi, il "momento di ultimazione" dell'operazione e non quello di effettuazione della stessa ai fini IVA.

Si ricorda che, ai sensi dell'art. 6 del DPR 633/72, il momento di effettuazione delle operazioni, ai fini IVA, coincide:

- per le cessioni di beni mobili, con la consegna dei beni o, se anteriore, con il pagamento del corrispettivo o con l'emissione della fattura;
- per le prestazioni di servizi, nella generalità dei casi, con il pagamento del corrispettivo o, se anteriore, con l'emissione della fattura.

Non appare immediatamente chiaro, invece, a quale nozione faccia riferimento il legislatore riferendosi alla "ultimazione dell'operazione".

Si potrebbe sostenere, ad esempio, che l'intento del legislatore sia quello di collegare la memorizzazione del corrispettivo, in ogni caso, alla consegna del bene e alla materiale esecuzione del servizio.

Tuttavia, si ritiene che la nuova disposizione inserita all'art. 2 co. 5 del DLgs. 127/2015 debba essere letta anche alla luce dei chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate nella circ. 21.2.2020 n. 3.

³⁶ La generazione ed emissione del documento commerciale è una automatica conseguenza della memorizzazione dei dati dell'operazione (cfr. circ. Agenzia delle Entrate 21.2.2020 n. 3, § 1.2).

In tale occasione, è stato precisato che l'esercente è tenuto a memorizzare il corrispettivo:

- non oltre il momento del pagamento, totale o parziale del corrispettivo,
- ovvero non oltre il momento della consegna del bene o della ultimazione della prestazione, se tali eventi si verificano anteriormente al pagamento.

L'esigibilità dell'imposta resta ancorata agli eventi di cui all'art. 6 del DPR 633/72.

Dunque, esemplificando, nel caso di una prestazione di servizi eseguita in data 25.1.2021 e pagata in data 1.2.2021, il soggetto passivo IVA dovrebbe essere tenuto a:

- memorizzare il corrispettivo non oltre l'ultimazione della prestazione (25.1.2021), emettendo contestualmente il documento commerciale (con evidenza del corrispettivo non riscosso);
- computare la relativa imposta nella liquidazione IVA del mese di febbraio 2021, in quanto mese in cui si è verificato il pagamento e, dunque, l'esigibilità dell'imposta (salvo che anteriormente sia stata emessa fattura)³⁷.

Termine di emissione dei documenti

Il nuovo art. 2 co. 5 quarto periodo del DLgs. 127/2015 stabilisce che *"a richiesta del cliente, la consegna dei documenti di cui ai due periodi precedenti, è effettuata non oltre il momento dell'ultimazione dell'operazione"*.

In base al dettato normativo, sembra che il cessionario o committente possano chiedere al cedente o prestatore di consegnare la fattura o il documento commerciale di cui al DM 7.12.2016 non oltre il momento di ultimazione dell'operazione.

Per quanto concerne il documento commerciale, gli effetti della modifica normativa appaiono limitati, in quanto l'emissione del documento avviene, di fatto, con la memorizzazione del corrispettivo, costituendo una conseguenza pressoché automatica della rilevazione sul registratore telematico o sulla procedura *web*³⁸. In sostanza, con la nuova disposizione, il legislatore si limita a introdurre l'obbligo, per l'esercente, di consegnare il documento al cliente, su sua richiesta, non oltre l'ultimazione dell'operazione.

Gli effetti della novità normativa potrebbero apparire, invece, più rilevanti ai fini della fatturazione, se si considera che la fattura, ai sensi dell'art. 21

³⁷ Va peraltro rilevato che, attualmente, in base alle indicazioni dell'Agenzia delle Entrate, in caso di prestazioni di servizi con "corrispettivo non riscosso", l'esercente dovrebbe emettere un primo documento commerciale all'atto dell'ultimazione del servizio e un secondo documento all'atto del pagamento del corrispettivo, richiamando gli elementi identificativi di quello precedente (circ. Agenzia delle Entrate 21.2.2020 n. 3, § 1.2).

³⁸ Cfr. circ. Agenzia delle Entrate 21.2.2020 n. 3.

co. 4 del DPR 633/72, può essere emessa entro 12 giorni dall'effettuazione dell'operazione.

Dunque, in caso di richiesta da parte del cliente, l'esercente sarebbe tenuto a consegnare a quest'ultimo la fattura entro il momento di ultimazione della prestazione, anche ove tale momento risulti antecedente all'effettuazione dell'operazione ai fini IVA.

In termini sistematici, tuttavia, tale previsione non dovrebbe avere l'effetto di imporre all'esercente l'emissione della fattura in un momento antecedente rispetto a quello fissato dall'art. 21 co. 4 del DPR 633/72. Si può ritenere, infatti, che la nuova disposizione imponga all'esercente soltanto l'obbligo di rilasciare al cliente un documento valido almeno ai fini commerciali per consentirgli di esercitare i propri diritti in relazione ai beni o servizi acquistati (ad esempio la copia cartacea della e-fattura che verrà trasmessa mediante Sistema di Interscambio).

7.2 UTILIZZO DEI POS PER L'INVIO DEI CORRISPETTIVI

L'art. 1 co. 1109 lett. b) della legge di bilancio differisce di 6 mesi, dall'1.1.2021 all'1.7.2021, la possibilità di utilizzare sistemi evoluti di incasso per la memorizzazione e l'invio dei dati dei corrispettivi giornalieri.

Infatti, l'art. 2 co. 5-*bis* del DLgs. 127/2015 prevede che i soggetti che effettuano operazioni al dettaglio *ex* art. 22 del DPR 633/72 e che adottano sistemi evoluti di incasso dei corrispettivi, attraverso carte di debito e di credito e altre forme di pagamento elettronico, possono assolvere mediante tali sistemi gli obblighi di memorizzazione e trasmissione dei dati di cui all'art. 2 co. 1 e 2 del DLgs. 127/2015. Gli strumenti adottati devono perciò essere idonei a garantire la memorizzazione, l'inalterabilità e la sicurezza dei dati.

Tali sistemi di incasso dovrebbero consentire all'esercente di utilizzare un unico strumento per la gestione delle operazioni sia fini fiscali che ai fini commerciali, nonché semplificare i processi di attuazione del c.d. "*cashback*" e della lotteria degli scontrini³⁹.

³⁹ Va peraltro rilevato che, secondo quanto affermato dal Direttore dell'Agenzia delle Entrate, se da un lato l'utilizzo di sistemi evoluti di incasso per la memorizzazione e l'invio dei corrispettivi può costituire una semplificazione per gli esercenti, dall'altro, potrebbe comportare delle limitazioni sul fronte della memorizzazione dei dati fiscali, soprattutto per quanto concerne la gestione dei corrispettivi delle operazioni pagate con sistemi diversi da quelli elettronici, non potendosi escludere, a priori, pagamenti in contanti. È stato altresì osservato che sono attualmente disponibili registratori telematici integrati con i dispositivi POS, secondo un protocollo che consente al registratore di trasmettere i dati di pagamento al POS, il quale effettua i controlli e restituisce al registratore l'esito di pagamento e, nei casi previsti, consente al registratore telematico di stampare, oltre al documento commerciale, anche la ricevuta del POS (cfr. audizioni

La legge di bilancio differisce di 6 mesi la possibilità di ricorrere a tali strumenti al fine di tenere conto dei tempi necessari sia per il loro sviluppo tecnologico, sia per l'attuazione della procedura di informazione comunitaria prevista dalla direttiva 2015/1535/UE⁴⁰.

Infatti, la definizione delle informazioni da trasmettere, delle regole tecniche e dei termini di trasmissione dei dati, nonché delle caratteristiche tecniche dei sistemi evoluti di incasso idonei ad effettuare la memorizzazione e l'invio dei corrispettivi è demandata a un provvedimento dell'Agenzia delle Entrate, il cui contenuto deve essere preliminarmente sottoposto alla Commissione europea.

7.3 NUOVO REGIME SANZIONATORIO PER I CORRISPETTIVI TELEMATICI

L'art. 1 co. 1109 ss. della L. 30.12.2020 n. 178 interviene sul regime sanzionatorio inerente alla memorizzazione/trasmissione telematica dei corrispettivi, disciplinando tutto, in maniera organica, negli artt. 6 e 11 del DLgs. 471/97⁴¹.

Come si legge nella Relazione al Ddl. di bilancio 2021, la finalità dell'intervento è quella di rendere il quadro di riferimento delle sanzioni più coerente con l'evoluzione delle procedure e degli strumenti tecnologici utilizzati nell'adempimento degli obblighi di cui all'art. 2 del DLgs. 127/2015 che hanno di fatto sostituito quasi integralmente le modalità di certificazione e registrazione delle operazioni documentate da scontrino o ricevuta fiscale.

Le irregolarità relative alla memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi (omissione, tardività, infedeltà, incompletezza) sono sanzionate, ai sensi dell'art. 6 co. 2-bis del DLgs. 471/97, in misura pari al 90% per ciascuna operazione commisurato all'imposta relativa all'importo non memorizzato o non trasmesso.

Ove la violazione riguardi sia la memorizzazione che la trasmissione di una sola operazione, unica è la sanzione.

La riduzione della sanzione al 90%, (attualmente pari al 100% *ex art.* 6 co. 3 del DLgs. 471/97) trova applicazione altresì in caso di violazioni compiute da soggetti che emettono ancora ricevute o scontrini fiscali.

Le sanzioni, in caso di atto di contestazione separata *ex art.* 16 del DLgs. 472/97, possono essere oggetto di definizione agevolata al terzo.

del Direttore dell'Agenzia delle Entrate presso la VI Commissione Finanze della Camera dei deputati del 14.9.2020 e del 24.11.2020).

⁴⁰ Cfr. Relazione al Ddl. di bilancio 2021.

⁴¹ Nel sistema antecedente, invece, era previsto un semplice rinvio, nell'art. 2 del DLgs. 127/2015, all'art. 6 del DLgs. 471/97.

Fase transitoria (regolarizzazione senza sanzioni)

Nel periodo di prima applicazione degli obblighi, previsto dall'art. 2 co. 6-ter del DLgs. 127/2015, le sanzioni di cui agli artt. 6 e 11 del DLgs. 471/97, così come modificate dalla L. 30.12.2020 n. 178, non si applicano se il soggetto passivo trasmette i dati entro il mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione mediante una delle soluzioni transitorie messe a disposizione dall'Agenzia delle Entrate⁴².

Favor rei

In base all'art. 1 co. 1115 della L. 30.12.2020 n. 178, le norme trovano applicazione dall'1.1.2021.

Ciò, tuttavia, non sembra mettere in discussione il *favor rei*. Infatti, secondo la giurisprudenza il *favor rei* non è inibito da una norma di mera decorrenza⁴³.

7.3.1 Violazioni che non hanno riflesso sulla liquidazione

In caso di omessa o tardiva trasmissione dei corrispettivi giornalieri oppure per incompleta/infedele trasmissione, viene irrogata una sanzione in misura fissa pari a 100,00 euro per trasmissione (non per operazione) nella misura in cui ciò non abbia avuto riflesso sulla liquidazione dell'IVA.

Non opera però l'art. 12 del DLgs. 472/97 in tema di cumulo giuridico, di conseguenza le diverse sanzioni vanno sommate materialmente⁴⁴.

7.3.2 Sanzione minima (500,00 euro)

La sanzione, per ciascuna violazione dunque per ogni memorizzazione/trasmissione, non può essere inferiore a 500,00 euro⁴⁵.

7.3.3 Ravvedimento operoso

È ammesso il ravvedimento operoso ai sensi dell'art. 13 del DLgs. 472/97.

Contestualizzando la situazione, potrebbe essere opportuno attendere l'atto di contestazione della sanzione definendola al terzo, anziché ravvedere ciascuna violazione, dovendosi comunque applicare il minimo di 500,00 euro. Se si tratta di infedele/omessa/tardiva trasmissione dei corrispettivi che non ha inciso sulla liquidazione del tributo, occorre considerare che in sede di contestazione della violazione non può operare il cumulo giuridico.

⁴² Art. 2 co. 6-ter del DLgs. 127/2015.

⁴³ Cass. 14.4.2017 n. 9670.

⁴⁴ Art. 11 co. 2-*quinquies* del DLgs. 471/97.

⁴⁵ Art. 6 co. 4 del DLgs. 471/97.

Ove ci sia stato già il verbale di constatazione, il ravvedimento è inibito per la sola omessa/infedele memorizzazione⁴⁶.

7.3.4 Sanzioni accessorie (chiusura dei locali commerciali)

Qualora siano state contestate nel corso di un quinquennio, quattro distinte violazioni dell'obbligo circa la memorizzazione/trasmissione dei corrispettivi, compiute in giorni diversi, anche se non sono state irrogate sanzioni accessorie ai sensi del DLgs. 472/97, è disposta la sanzione accessoria della chiusura dei locali commerciali da 3 giorni ad 1 mese⁴⁷.

7.3.5 Misuratori fiscali

L'omessa installazione del misuratore fiscale è punita con una sanzione da 1.000,00 a 4.000,00 euro, salve le procedure alternative previste dai provvedimenti attuativi dell'art. 2 co. 4 del DLgs. 127/2015⁴⁸.

Salve le menzionate procedure alternative, in caso di mancato o irregolare funzionamento dei misuratori fiscali si applica la sanzione del 90% per ciascuna operazione commisurato all'imposta relativa all'importo non memorizzato o non trasmesso.

Qualora non vi siano omesse annotazioni, la mancata tempestiva richiesta di intervento per la manutenzione o l'omessa verifica periodica dei misuratori in base ai termini di legge è soggetta ad una sanzione da 250,00 a 2.000,00 euro.

Salvo che il fatto costituisca reato, chiunque manomette o altera i misuratori fiscali o fa uso di essi allorché siano stati manomessi o alterati o consente che altri ne faccia uso al fine di eludere le disposizioni della medesima legge è punito con una sanzione amministrativa da 3.000,00 a 12.000,00 euro⁴⁹.

8 LOTTERIA DEGLI SCONTRINI E "CASHBACK"

L'art. 1 co. 1095 della legge di bilancio modifica in modo significativo il funzionamento della lotteria degli scontrini, stabilendo che la partecipazione alle estrazioni dei premi è consentita soltanto in caso di acquisti effettuati con mezzi di pagamento elettronici⁵⁰.

La modifica è finalizzata a sostenere l'utilizzo degli strumenti di pagamento tracciabili, assicurando sinergie con altre iniziative poste in essere nell'ambito

⁴⁶ Art. 13 co. 1 lett. b-*quater*) del DLgs. 472/97.

⁴⁷ Art. 12 co. 2 del DLgs. 471/97.

⁴⁸ Art. 11 co. 5 secondo periodo del DLgs. 471/97.

⁴⁹ Art. 11 co. 5-*bis* del DLgs. 471/97.

⁵⁰ La nuova disposizione modifica l'art. 1 co. 540 della L. 232/2016 anche al fine di specificare che il portale Lotteria istituito per la gestione del concorso (accessibile dall'indirizzo www.lotteriadegliscontrini.gov.it) è reso disponibile dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli e non dall'Agenzia delle Entrate.

del Piano Italia Cashless⁵¹, come il meccanismo del “cashback”. Quest’ultimo, infatti, prevede il rimborso di una percentuale delle spese sostenute dai consumatori per acquisti effettuati mediante strumenti di pagamento elettronici.

Peraltro, l’art. 1 co. 1097 della L. 30.12.2020 n. 178 definisce il trattamento fiscale dei premi attribuiti nell’ambito del “cashback”.

8.1 NUOVE CONDIZIONI DI PARTECIPAZIONE ALLA LOTTERIA

La lotteria degli scontrini è stata istituita dall’art. 1 co. 540 ss. della L. 232/2016 al fine di contrastare l’evasione fiscale⁵².

Essa trova applicazione a partire da una data che verrà definita con successivo provvedimento⁵³ e prevede estrazioni a sorte di premi in denaro a fronte degli acquisti di beni e servizi effettuati presso commercianti al minuto a condizione che:

- l’acquirente sia una persona fisica maggiorenne residente in Italia, che effettua l’acquisto al di fuori dell’esercizio d’impresa, arte o professione e che comunica all’esercente il proprio codice lotteria⁵⁴;
- l’esercente presso il quale viene effettuato l’acquisto sia un soggetto tenuto alla memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi ex art. 2 co. 1 del DLgs. 127/2015 che invia al “sistema Lotteria” i dati dell’operazione⁵⁵ (in particolare, l’esercente deve trasmettere il “codice lotteria” comunicato dal cliente, nonché l’importo del corrispettivo pagato).

La partecipazione è ammessa per acquisti con corrispettivo pari o superiore a 1,00 euro. Infatti, per ciascun euro speso viene generato dal “sistema Lotteria” un biglietto virtuale, fino a un massimo di 1.000 biglietti per ciascun corrispettivo⁵⁶.

⁵¹ Cfr. Relazione illustrativa al Ddl. di bilancio 2021.

⁵² Le relative disposizioni attuative sono contenute nel provv. Agenzia delle Dogane e Monopoli e Agenzia delle Entrate 5.3.2020 n. 80217.

⁵³ L’art. 3 co. 9 del DL 31.12.2020 n. 183 (c.d. “Milleproroghe”) ha demandato la definizione del termine di avvio ad un provvedimento dell’Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, da adottare d’intesa con l’Agenzia delle Entrate entro l’1.2.2021.

⁵⁴ Il codice lotteria costituisce l’identificativo dell’acquirente ai fini del concorso e permette di tutelare il trattamento dei relativi dati personali. Esso può essere generato nella sezione dedicata del portale lotteria (www.lotteriadegliscontrini.gov.it).

⁵⁵ Per quanto concerne le modalità di invio dei dati, si veda il provv. Agenzia delle Entrate 31.10.2019 n. 739122.

⁵⁶ La partecipazione non è ammessa per gli acquisti effettuati *on line* o per quelli in relazione ai quali il consumatore chiede all’esercente l’acquisizione del codice fiscale ai fini delle detrazioni e deduzioni fiscali. Inoltre, in fase di prima applicazione non partecipano alla lotteria gli acquisti documentati mediante fattura elettronica (cfr. provv. Agenzia delle Dogane e Agenzia delle Entrate 5.3.2020 n. 80217).

I premi sono previsti sia a favore dei consumatori, sia a favore degli esercenti⁵⁷ e sono attribuiti mediante estrazioni settimanali, mensili e annuali⁵⁸.

La legge di bilancio 2021 modifica l'ambito applicativo della lotteria.

In precedenza, infatti, la partecipazione alle estrazioni era consentita sia in relazione agli acquisti effettuati in contanti, sia in relazione a quelli effettuati con mezzi elettronici, anche se l'art. 1 co. 542 della L. 232/2016 prevedeva, in rapporto a questi ultimi, l'attribuzione di premi speciali, mediante estrazioni aggiuntive rispetto a quelle "ordinarie". In sostanza, i soggetti che avessero effettuato acquisti in contanti avrebbero potuto partecipare soltanto alle estrazioni "ordinarie"; quelli che avessero effettuato acquisti mediante mezzi di pagamento elettronici avrebbero partecipato, in relazione al medesimo acquisto, sia alle estrazioni "ordinarie", sia a quelle speciali (c.d. "zerocontanti").

Ora, per effetto delle modifiche apportate dall'art. 1 co. 1095 lett. a), b) e c) della legge di bilancio⁵⁹, la partecipazione alla lotteria viene prevista nelle sole ipotesi in cui l'acquisto avvenga mediante mezzi di pagamento elettronici⁶⁰.

Di conseguenza, viene modificato anche l'art. 18 co. 2 del DL 119/2018, riguardante gli stanziamenti previsti per i premi e le spese amministrative collegate alla gestione della lotteria (art. 1 co. 1096 della L. 30.12.2020 n. 178).

8.2 TRATTAMENTO DEI PREMI ATTRIBUITI NEL "CASHBACK"

L'art. 1 co. 1097 lett. a) della legge di bilancio stabilisce che, analogamente a quanto disposto per i premi attribuiti nell'ambito della lotteria degli scontrini⁶¹, i rimborsi attribuiti nell'ambito del meccanismo del "cashback" di cui all'art. 1 co. 288 e ss. della L. 27.12.2019 n. 160 *"non concorrono a formare il reddito del percipiente per l'intero ammontare corrisposto nel periodo d'imposta e non sono assoggettati ad alcun prelievo erariale"*⁶².

⁵⁷ Il biglietto vincente per il consumatore determina la vincita anche per l'esercente.

⁵⁸ Ciascun corrispettivo valido per la lotteria partecipa a un'estrazione settimanale, a un'estrazione mensile e a una annuale.

⁵⁹ Vengono modificati i co. 540, 541 e 542 dell'art. 1 della L. 232/2016.

⁶⁰ In base a quanto indicato nella guida informativa dell'Agenzia delle Entrate pubblicata il 9.12.2020, tra i mezzi ammessi vi sono le carte di debito e di credito ma anche altri sistemi di pagamento quali le applicazioni per i pagamenti digitali. Operativamente, l'esercente che utilizza i registratori telematici, oltre a verificare che il *software* dell'apparecchio sia aggiornato per l'invio dei dati alla lotteria (cfr. provv. Agenzia delle Entrate 31.10.2019 n. 739122), deve collegare il registratore ai sistemi di pagamento elettronico. Il documento emesso dall'esercente deve riportare sia il codice lotteria comunicato dal cliente, sia l'evidenza dell'importo pagato mediante mezzi elettronici.

⁶¹ Si veda l'art. 1 co. 540 della L. 232/2016.

⁶² La disposizione viene inserita nel medesimo co. 288 dell'art. 1 della L. 160/2019. Secondo quanto indicato nella Relazione al Ddl. di bilancio 2021, la norma ha natura interpretativa.

Si rileva, a margine, che l'art. 1 co. 1097 lett. b) della L. 30.12.2020 n. 178 abroga la previsione di cui all'art. 1 co. 290 della L. 160/2019, in base alla quale il Fondo istituito per lo stanziamento delle risorse finanziarie necessarie all'attuazione "*cashback*" sarebbe stato integrato con le eventuali maggiori entrate derivanti dall'emersione della base imponibile conseguente all'applicazione del nuovo meccanismo. Infatti, la previsione risulta superata dall'introduzione di un Fondo per la fedeltà fiscale.

9 COMPENSAZIONE DEI CREDITI E DEI DEBITI COMMERCIALI RISULTANTI DALLE E-FATTURE

L'art. 1 co. 227 della L. 30.12.2020 n. 178, inserendo il co. 3-*bis* all'art. 4 del DLgs. 5.8.2015 n. 127, prevede l'introduzione, da parte dell'Agenzia delle Entrate, di una specifica piattaforma telematica che consente ai soggetti passivi IVA di poter compensare crediti e debiti derivanti da transazioni commerciali fra di essi intervenute, sulla base delle risultanze contenute nelle fatture elettroniche trasmesse mediante Sistema di Interscambio. Grazie a questa procedura è possibile ottenere i medesimi effetti dell'estinzione dell'obbligazione previsti dal codice civile⁶³, fino a concorrenza del valore oggetto di compensazione, a condizione, tuttavia, che per nessuna delle parti che aderiscono siano in corso procedure concorsuali o di ristrutturazione del debito omologate, ovvero piani attestati di risanamento iscritti presso il Registro delle imprese.

Esempio

- Tizio è debitore di 10.000,00 euro nei confronti di Caio;
- Caio è debitore di 5.000,00 euro nei confronti di Sempronio;
- Sempronio è debitore di 8.000,00 euro nei confronti di Tizio.

Tizio, Caio e Sempronio hanno certificato le operazioni cui si riferiscono le posizioni debitorie descritte, mediante emissione di fattura elettronica tramite Sistema di Interscambio.

In presenza del meccanismo compensatorio di cui all'art. 1 co. 227 della L. 30.12.2020 n. 178, qualora i tre soggetti decidano di aderire alla procedura:

- Sempronio accorderà la riduzione del proprio credito nei confronti di Caio per 5.000,00 euro;
- quest'ultimo accetterà, a sua volta, di ridurre il proprio credito nei confronti di Tizio per lo stesso importo;
- Tizio concederà, in forza della compensazione multilaterale, un decremento del proprio credito nei confronti di Sempronio per 5.000,00 euro.

A conclusione della procedura:

⁶³ L'art. 1241 c.c. dispone che "Quando due persone sono obbligate l'una verso l'altra, i due debiti si estinguono per le quantità corrispondenti". Le norme in tema di estinzione delle obbligazioni sono contenute negli artt. 1241 - 1252 c.c. (Capo IV, sezione III).

- Tizio sarà debitore di 5.000,00 euro nei confronti di Caio;
- Caio non vanterà alcun debito nei confronti di Sempronio;
- Sempronio sarà debitore di 3.000 euro nei confronti di Tizio.

Il novellato art. 4 del DLgs. 127/2015 dispone altresì che nei confronti del debito originario insoluto si rendano comunque applicabili le disposizioni relative ai ritardi di pagamento nelle transazioni commerciali contenute nel DLgs. 9.10.2002 n. 231⁶⁴.

Occorre sottolineare, infine, che l'art. 1 co. 227 della L. 30.12.2020 n. 178 esclude le Amministrazioni Pubbliche dall'ambito applicativo della piattaforma multilaterale per le compensazioni.

L'individuazione delle modalità di attuazione della norma e le condizioni di servizio relative alla piattaforma di compensazione sono demandate ad apposito decreto, che dovrà essere emanato dopo l'acquisizione del parere del Garante per la protezione dei dati personali.

⁶⁴ Si ricorda, in particolare, che, ai sensi dell'art. 3 del DLgs. 9.10.2002 n. 231, *“Il creditore ha diritto alla corresponsione degli interessi moratori sull'importo dovuto, ai sensi degli articoli 4 e 5, salvo che il debitore dimostri che il ritardo nel pagamento del prezzo è stato determinato dall'impossibilità della prestazione derivante da causa a lui non imputabile”*. Il successivo art. 4, sancisce che: *“Gli interessi moratori decorrono, senza che sia necessaria la costituzione in mora, dal giorno successivo alla scadenza del termine per il pagamento”*.